

**Audience publique du 3 novembre 2011**

Recours formé par  
la société à responsabilité limitée ..., ...  
contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, des bulletins de l'impôt  
sur la fortune et des bulletins de l'impôt commercial communal,  
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt sur la fortune et d'impôt  
commercial communal

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 27431 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 29 octobre 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ..., établie et ayant son siège social à ..., représentée par ses organes légaux, tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2004 à 2007, les bulletins de l'impôt sur la fortune des années 2004 à 2007 et des bulletins de l'impôt commercial communal des années 2004 à 2007, tous émis le 25 novembre 2009 par le bureau d'imposition Sociétés 5 de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 27 janvier 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 15 février 2011 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de la société à responsabilité limitée ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

Le 10 novembre 2009, le service de révision de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le service de révision », émit à la demande du préposé du bureau d'imposition sociétés ... de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », un rapport sur la vérification des livres et documents comptables de la société à responsabilité limitée ..., désignée ci-après par « la société ... », portant sur les exercices 2003 à 2007 inclus.

En date du 25 novembre 2009, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ..., les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités concernant les années

2004 à 2007, les bulletins de l'impôt sur la fortune concernant les années 2004 à 2007 et les bulletins de l'impôt commercial communal concernant les années 2004 à 2007.

Les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus des collectivités renseignent : « *L'imposition est basée sur le rapport du service de révision* ». Les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2006 et 2007 font de plus état de distributions cachées de bénéfices et indiquent à titre d'explication : « *Distribution cachée de bénéfice, voir explications sur le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux* ».

Le 17 février 2010, la société ... introduisit une réclamation à l'encontre des bulletins de l'impôt précités auprès du directeur de l'administration des Contributions directes. Ladite réclamation étant restée sans réponse, la société ... fit introduire en date du 29 octobre 2010 un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités concernant les années 2004 à 2007, des bulletins de l'impôt sur la fortune concernant les années 2004 à 2007 et des bulletins de l'impôt commercial communal concernant les années 2004 à 2007, tous émis le 25 novembre 2009 par le bureau d'imposition.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de l'impôt sur la fortune, en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ces mêmes bulletins. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation. Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité du recours au motif qu'il serait libellé de manière obscure. Il explique à ce sujet que « *la pièce maîtresse qui est critiquée, à savoir le rapport de révision no ... du 10 novembre 2009, concerne une société ... et non la société ... . Il est dès lors impossible de déterminer laquelle des deux sociétés veut introduire un recours.* ».

Force est à cet égard au tribunal de constater d'abord que contrairement aux affirmations du délégué du gouvernement, la « *pièce maîtresse qui est critiquée* » en l'espèce n'est point le rapport du service de révision, mais il ressort sans équivoque du libellé de la requête introductive d'instance que le recours tend à la réformation, sinon à l'annulation des différents bulletins de l'impôt précités émis par le bureau d'imposition et versés en cause, à l'égard de la société ..., de même, la requête introductive d'instance indique sans équivoque que le recours est introduit au nom de la société ..., de sorte que le délégué du gouvernement n'a pu se méprendre ni sur l'identité de la demanderesse, ni sur les décisions visées par le recours sous examen et partant sur l'objet du recours. S'il est certes vrai que la société demanderesse a versé en annexe à sa requête introductive d'instance un rapport du service de révision concernant une société ..., il n'en demeure pas moins que dans le cadre de son mémoire en réplique, elle a reconnu son erreur et a expliqué que le rapport du service de révision visé en l'espèce était celui du 10 novembre 2009 dressé à son sujet et

portant le numéro ... qu'elle a d'ailleurs versé en cause en annexe à son mémoire en réplique. Force est encore au tribunal de constater que suite au dépôt du rapport du service de révision concernant la comptabilité de la société demanderesse, le délégué du gouvernement n'a pas fait usage de son droit de déposer un mémoire en duplique au greffe du tribunal administratif, afin de prendre position quant aux moyens avancés par la société demanderesse à l'encontre des bulletins déferés.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que contrairement aux explications du délégué du gouvernement la requête introductive d'instance n'est pas libellée de manière obscure et que les droits de la défense de la partie étatique n'ont partant pas été violés en l'espèce. Le moyen d'irrecevabilité est partant à rejeter.

Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé en l'espèce, le recours en réformation est recevable pour avoir été, par ailleurs, introduit dans les formes et délai de la loi.

La société demanderesse critique les bulletins de l'impôt déferés en substance sur trois points. En premier lieu, elle conteste le fait que le salaire payé en 2006 à un gardien d'un immeuble situé à ... (France) et acquis par Monsieur ... aurait été considéré par le bureau d'imposition comme distribution cachée de bénéfice, alors même qu'il s'agirait d'un actif financé par la société .... En second lieu, la demanderesse explique avoir fait des avances financières importantes à la société civile immobilière ... pour l'acquisition d'un immeuble sis à ..., Domaine de ..., tel que cela ressortirait d'une convention signée en date du 22 septembre 2006 entre les deux sociétés. Elle estime que le service de révision ainsi que le bureau d'imposition auraient considéré à tort que le droit d'option prévu par la convention précitée du 22 septembre 2006 ne pourrait pas être considéré comme rémunération équitable de l'avance de fonds concédée gratuitement, tout en ajoutant qu'à son avis elle aurait fait « *une très bonne affaire* » au vu de l'augmentation des prix immobiliers. Enfin, elle reproche au bureau d'imposition de ne pas avoir agi conformément au paragraphe 204 AO demandant aux fonctionnaires de l'administration des Contributions directes d'investiguer également à décharge du contribuable.

Le délégué du gouvernement n'a pas pris position quant aux moyens avancés par la société demanderesse à l'égard des bulletins de l'impôt déferés.

Quant au premier moyen avancé par la société demanderesse suivant lequel le salaire payé par elle à un gardien d'immeuble ne serait pas à considérer comme distribution cachée de bénéfices, il convient à titre liminaire de préciser qu'il ressort des pièces versées en cause et notamment du rapport du service de révision qu'en 2006 la société civile immobilière ... a acquis un immeuble sis à ..., Domaine de ... . Il ressort par ailleurs des explications des parties en cause, concordantes sur ce point, que la société ... a engagé au cours de l'année 2006 un salarié pour garder la propriété acquise par la société civile immobilière ... située à ....

Concernant la distribution cachée de bénéfices, l'article 164 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », dispose comme suit :

« (1) Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.

*(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.*

*(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».*

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR existent si un associé ou un actionnaire reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent pour cette dernière en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé ou actionnaire n'aurait pas pu obtenir en l'absence de ce lien. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Aux termes de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives *« la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable »*.

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées<sup>1</sup>.

Relativement à la première condition de l'allocation d'un avantage sans contrepartie effective et équivalente, énoncée par l'article 164 (3) LIR, la société demanderesse fait valoir que si en effet elle ne serait pas le propriétaire de l'immeuble sis à ..., elle l'aurait néanmoins financé, de sorte qu'elle aurait un intérêt évident à la sécurité de cet immeuble. Toutefois, tel que relevé ci-avant, il ressort à suffisance des explications ainsi que des pièces fournies en cause que la société demanderesse n'est pas le propriétaire de l'immeuble sis à ..., sans qu'il ne ressorte pour autant desdites explications et pièces que la société demanderesse ait reçu une quelconque contrepartie pour l'engagement et la mise à disposition d'un salarié pour garder l'immeuble en question. Dès lors, le service de révision ainsi que le bureau d'imposition ont valablement pu émettre un doute circonstancié quant à l'existence

---

<sup>1</sup> cf. Cour adm. 1<sup>er</sup> février 2000, n° 11318C, Pas. adm. 2010, v° Impôts, n° 323

d'un paiement reçu par la société ... en contrepartie de l'engagement et de la mise à disposition d'un salarié et par voie de conséquence quant à l'existence éventuelle d'un avantage indu accordé à la société civile immobilière ..., voire à son bénéficiaire économique.

Conformément aux principes ci-avant énoncés, la charge de la preuve se trouve renversée par ces éléments et il incombe dès lors à la société ... de prouver l'absence de diminution de bénéfice induite par la réalité et l'équivalence des contreparties par elle reçues.

A part l'explication selon laquelle elle aurait participé au financement de l'immeuble sis à ..., la société ... n'a cependant fourni ni au cours de la phase précontentieuse, ni au cours de la phase contentieuse un quelconque document ou élément concret visant à établir même partiellement un éventuel paiement de l'engagement ainsi que de la mise à disposition d'un salarié à la société civile immobilière ... pour garder un immeuble dont elle n'est point le propriétaire, étant à préciser dans ce contexte que le seul fait d'avoir avancé des fonds à la société civile immobilière ... en vue de l'acquisition de l'immeuble ne la rend pas copropriétaire dudit immeuble.

Il découle des éléments qui précèdent qu'en présence du faisceau d'indices dégagé en cause et du défaut par la société demanderesse d'avoir utilement prouvé le contraire, il y a lieu d'admettre que la première condition d'une distribution cachée de bénéfices, à savoir l'existence d'avantages indus fournis par la société demanderesse à la société civile immobilière ... ou à ses bénéficiaires économiques, doit être considérée comme vérifiée en l'espèce.

Quant à la seconde condition fixée à l'article 164 (3) LIR, à savoir, l'existence d'une relation particulière entre les deux sociétés en cause, le tribunal est amené à dégager des particularités de la cause un certain nombre d'indices qui, globalement considérés, font conclure à l'existence de liens tout à fait particuliers entre lesdites sociétés à savoir la société ... et la société civile immobilière ... . Ainsi, convient-il de relever en premier lieu la ressemblance au niveau des dénominations de la société ... et la société civile immobilière ..., dont il est difficile d'admettre le caractère fortuit. S'y ajoute que conformément aux informations soumises au tribunal le bénéficiaire économique des deux sociétés est la même personne, à savoir Monsieur .... Ainsi, si l'associé unique de la société ... est une société à responsabilité limitée ..., l'associé unique de cette dernière est Monsieur ... . De même, Monsieur ... est associé de la société civile immobilière ....

En présence de pareils éléments laissant apparaître l'existence de liens particuliers entre les deux sociétés en cause, il aurait appartenu à la société ... d'apporter des éléments de nature à élever cette apparence ce qu'elle est cependant restée en défaut de faire.

Par voie de conséquence, en présence d'indices révélateurs de l'allocation d'un avantage particulier par la société ... et de l'existence de liens particuliers entre la société ... et la société civile immobilière ..., la qualification du salaire brut du gardien engagé par la société ... d'un montant de ... euros, comme distributions cachées de bénéfices n'a pas été utilement combattue par la société demanderesse, de sorte que le

bureau d'imposition a valablement pu retenir en l'espèce qu'une diminution induite du bénéfice était probable et a dès lors valablement requalifié les montants payés par la société ... en distribution cachée de bénéfice.

Quant au second moyen de la société demanderesse selon lequel elle reproche au service de révision ainsi qu'au bureau d'imposition d'avoir retenu à tort que le droit d'option lui conféré ne saurait être considéré comme rémunération équitable de l'avance de fonds concédée à la société civile immobilière ... et d'avoir en conséquence considéré à tort les intérêts pour les années 2006 et 2007 d'un montant de ... euros, respectivement ... euros comme distribution cachée de bénéfice, il convient de prime abord de préciser qu'en vertu de la convention conclue en date du 22 septembre 2006 entre la société ..., la société civile immobilière ... ainsi que les trois associés de la société civile immobilière ... il a été convenu que : « *en contrepartie de l'avance financière concédée par la société ... SàRL au profit de la société ... pour un montant de EUR ..., (un million six cent mille euro) au 08.03.2006, la société ... SàRL dispose d'une option irrévocable de rachat de l'intégralité des parts sociales de la société ... aux prix de vente suivants :*

*Levée de l'option effectuée en*

- 2007 : EUR ...,
- 2008 : EUR ...,
- 2009 : EUR ...,
- A partir de 2010 : ...,

*L'échéance de l'option ainsi que la date limite de remboursement de l'avance financière est fixée d'un commun accord entre les parties au 31.12.2012. (...) »*

Concernant la distribution cachée de bénéfices, il y a lieu de se référer à l'article 164 (3) LIR précité ainsi qu'aux développements y afférents tels que retenus ci-avant par le tribunal.

Relativement à la première condition de l'allocation d'un avantage sans contrepartie effective et équivalente, énoncée par l'article 164 (3) LIR, il convient de relever que les avances de fonds consenties par une société à son associé, sociétaire ou intéressé au sens dudit article 164 (3) LIR, sans mise en compte d'intérêts débiteurs du chef de ces sommes constituent une distribution cachée de bénéfices. En effet, un gérant même moyennement diligent et consciencieux, tendant à assurer la rentabilité d'une exploitation commerciale, n'accorderait pas à un tiers non associé l'avantage de versements réguliers de sommes dépassant la valeur de la mise à disposition de biens appartenant à la société sans autre contrepartie<sup>2</sup>. En l'espèce, la société ... a avancé des fonds à la société civile immobilière ... sans exiger la mise en compte d'intérêts débiteurs. S'il est certes vrai qu'en l'espèce l'avance des fonds n'a pas été concédée par la société ... à la société civile immobilière ... sans aucune contrepartie, mais que la société ... s'est vue conférer un droit d'option de rachat de l'intégralité des parts sociales de la société civile immobilière ... valable jusqu'au 31 décembre 2012, il n'en demeure pas moins que ce droit d'option n'est pas à considérer comme une rémunération effective de l'avance de fonds, étant donné qu'il est purement

---

<sup>2</sup> dans le même sens voir : trib. adm. 29 mars 1999, n°10428 du rôle, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 329 et autre référence y citée.

hypothétique que l'exercice du droit d'option puisse se révéler être rentable et générer une plus-value qui pourrait être considérée comme rémunération de l'avance des fonds. Ainsi, il ressort des explications même de la société demanderesse que dans son chef le droit d'option ne peut se révéler comme avantageux que dans l'hypothèse où les prix immobiliers augmentent de 12% sur 3 ans et 3 mois.

Dès lors, le service de révision ainsi que le bureau d'imposition ont valablement pu émettre un doute raisonnable quant à la contrepartie reçue par la société ... pour les fonds qu'elle a avancés à la société civile immobilière ... et par voie de conséquence quant à l'existence éventuelle d'un avantage indu accordé à la société civile immobilière ..., voire à son bénéficiaire économique.

Conformément aux principes ci-avant énoncés, la charge de la preuve se trouve renversée par ces éléments et il incombe dès lors à la société ... de prouver l'absence de diminution de bénéfice induite par la réalité et l'équivalence des contreparties par elle reçues.

A part les explications précitées quant au fait que le droit d'option s'avérerait avantageux à partir du moment où les prix immobiliers augmenteraient de 12% sur 3 ans et 3 mois, la société demanderesse n'a cependant fourni aucun élément visant à établir même partiellement une contrepartie concrète pour l'avance des fonds consentie.

Il découle des éléments qui précèdent qu'en présence du faisceau d'indices dégagé en cause et du défaut par la société demanderesse d'avoir utilement prouvé le contraire, il y a lieu d'admettre que la première condition d'une distribution cachée de bénéfices, à savoir l'existence d'avantages indus fournis par la société demanderesse à la société civile immobilière ... ou à ses bénéficiaires économiques, doit être considérée comme vérifiée en l'espèce.

Quant à la seconde condition de l'existence d'une relation particulière entre les deux sociétés en cause le tribunal vient de retenir comme établi l'existence de liens particuliers entre les deux sociétés en cause.

Par voie de conséquence, en présence d'indices dans le sens de l'allocation d'un avantage particulier par la société ... et de l'existence de liens particuliers entre la société ... et la société civile immobilière ..., la qualification de distributions cachées de bénéfices, des intérêts débiteurs qu'auraient dû générer l'avance de fonds consentie par la société ... à la société civile immobilière ..., n'a pas été utilement combattue par la société demanderesse, de sorte que le bureau d'imposition a valablement pu retenir en l'espèce qu'une diminution induite du bénéfice était probable et a dès lors valablement requalifié l'absence de contrepartie reçue par la société ... pour les fonds qu'elle a avancés à la société civile immobilière ..., à savoir les intérêts débiteurs qui auraient dû être mis en compte, en distribution cachée de bénéfice.

En dernier lieu, la société demanderesse reproche au service de révision ainsi qu'au bureau d'imposition de ne pas avoir agi conformément au paragraphe 204 AO.

Aux termes du paragraphe 204 AO : « (1) *Das Finanzamt hat die steuerpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und*

*rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind. Es hat Angaben der Steuerpflichtigen auch zugunsten der Steuerpflichtigen zu prüfen. (...) ».*

Si ladite disposition instaure en effet l'obligation pour les bureaux d'imposition d'instruire en faveur comme en défaveur du contribuable, une éventuelle violation de l'obligation d'instruire à décharge du contribuable ne saurait cependant produire un effet sur la légalité des bulletins de l'impôt émis par le bureau d'imposition qu'au cas où les droits de la défense du contribuable auraient été violés.

En l'espèce, si la société demanderesse affirme que l'ambiance lors des réunions avec l'agent du service de révision n'était pas bonne et que ce dernier a qualifié Monsieur ... de menteur elle concède toutefois que des réunions entre les deux parties ont eu lieu et elle ne nie pas avoir été tenue au courant des démarches effectuées par l'administration, de sorte qu'aucune violation de ses droits de la défense ne saurait être constatée en l'espèce. Elle ne soulève par ailleurs aucun cas où les agents de l'administration auraient omis d'instruire en sa faveur et si elle estime que l'agent du service de révision aurait « *toujours pris des positions extrêmes* », en rejetant notamment intégralement les charges à payer tout comme les provisions pour charges, force est de constater que l'appréciation portée par l'agent de l'administration des Contributions directes sur les résultats de ses recherches ne saurait être confondue avec l'existence de ses recherches et de ses démarches, de sorte que le fait que l'agent soit arrivé à des conclusions qui ne conviennent pas à la société demanderesse ne signifie pas qu'il n'ait pas instruit en faveur comme en défaveur de la partie demanderesse.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter pour n'être fondé dans aucun de ses moyens.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la société à responsabilité limitée ... aux frais.



Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Françoise Eberhard, premier juge,  
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 3 novembre 2011 par le premier juge délégué à  
cette fin, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 4 novembre 2011

Le Greffier assumé du Tribunal administratif